

学校编码: 10384

分类号\_\_\_\_\_密级\_\_\_\_\_

学号: 200308162

UDC\_\_\_\_\_

廈門大學

碩 士 學 位 論 文

利用公司法人格避稅的治理分析

——以公司法人格否認制度的適用為主

An Analysis on Regulation of  
Tax Avoidance through Corporate Personality  
——Mainly on Application of Disregard  
of Corporate Personality

陳 錫 岑

指導教師姓名: 李 剛 講師  
博士

專 業 名 稱: 法 律 碩 士

論文提交日期: 2006 年 4 月

論文答辯時間: 2006 年 月

學位授予日期: 2006 年 月

答辯委員會主席:\_\_\_\_\_

評 閱 人:\_\_\_\_\_

2006 年 4 月

利  
用  
公  
司  
法  
人  
格  
避  
稅  
的  
治  
理  
分  
析

陳  
錫  
岑

指  
導  
教  
師  
:  
李  
剛  
講  
師  
、  
博  
士

廈  
門

厦门大学博硕士论文摘要库

# 厦门大学学位论文原创性声明

兹呈交的学位论文，是本人在导师指导下独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

# 厦门大学学位论文著作权使用声明

本人完全了解厦门大学有关保留、使用学位论文的规定。厦门大学有权保留并向国家主管部门或其指定机构送交论文的纸质版和电子版，有权将学位论文用于非赢利目的的少量复制并允许论文进入学校图书馆被查阅，有权将学位论文的内容编入有关数据库进行检索，有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

本学位论文属于

1、保密（ ），在 年解密后适用本授权书。

2、不保密（ ）

（请在以上相应括号内打“√”）

作者签名： 日期： 年 月 日

导师签名： 日期： 年 月 日

---

## 内 容 摘 要

利用公司法人格避税作为税收规避的一种具体表现形式，同其他税收规避行为一样，具有形式合法性、实质违法性的法律特征。它不但造成了国家财政收入的流失，税收征管效率的降低，而且侵害了税法的公平与实质正义。此外，利用公司法人格避税的行为，还影响公司法人格制度价值目标的实现，不利于公司的长期发展，妨害市场经济的健康运行。因此，对利用公司法人格避税的规制，应当引起各国的高度重视。

本文紧紧围绕何为“利用公司法人格进行税收规避”、利用公司法人格避税的治理与公司法人格否认制度的关系、如何在税法中引入并适用公司法人格否认制度等问题展开论述。

首先，笔者通过对一般税收规避行为的含义、法律性质和构成要件等问题进行分析，并结合公司及其股东利用公司法人格避税的特征，对这一行为产生的原因、表现形式和社会影响进行探讨，认为利用公司法人格避税是公司及其股东利用设立、变更、解散公司的自由选择权，选择一种通常所不使用的法的形式，进而达到与通常行为方式同一的经济效果，以减轻或免除公司或股东应承担的税负的一种脱法行为。

其次，笔者在介绍国内外税法领域对一般税收规避行为的治理，以及对利用公司法人格避税进行治理的基础上，指出我国在这一问题上存在的不足之处；进而指明在规制此类税收规避行为时借鉴国外经验，引用公司法人格否认制度的必要性和可行性。

最后，笔者论述了必须通过立法程序，选择“个别反避税条款”的立法模式引入公司法人格否认制度，以及在立法和执法中引入并适用该制度时，在适用主体、结果要件、适用情形、适用程序和监督、救济制度等方面应注意的事项等问题，试图为完善我国对利用公司法人格避税进行治理的立法和执法提供借鉴和参考。

**关 键 词：**利用公司法人格避税；治理；公司法人格否认制度

厦门大学博硕士论文摘要库

## ABSTRACT

Tax avoidance through the corporate personality, like other kinds of tax avoidance, is characterized with legitimate form and illegitimate nature. The improper behavior not only results in the reducing of the state finance, as well as the lowering of the efficiency of the tax collection and management, but also destroys the principle of the equality and substantial justice of the tax law, for the difference of the tax burden between the abusive and legal taxpayers. Moreover, tax avoidance through the corporate personality influences the realization of the values of the corporate personality system, the long-term development of the company, and the operation of the market economy. Therefore the regulation of the tax avoidance through the corporate personality is necessary.

The article closely focuses on the topics of the behavior of tax avoidance through the corporate personality, the relationship between the regulation of the tax avoidance through the corporate personality and the system of the disregard of corporate personality, and the methods of establishing and applying the system of the disregard of corporate personality in the tax law.

Firstly, based on the analysis of the concept, legal natures, the elements of the universal tax avoidance, and the characteristics of the tax avoidance through the corporate personality by the company and its shareholders, the author mainly discusses the causes, the occasions, and the social influences of the tax avoidance through the corporate personality. It refers to a de-law behavior of the company or its shareholders, taking advantages of leaks of legislation and their rights to set up, alter, or terminate a company freely, to reach the same economic effects and abating or removing taxation through abnormal conduct unwritten in the tax law.

Secondly, on the researches of the regulations of the common tax avoidance and the tax avoidance through the corporate personality home and abroad, the author points out the limitations of the regulation in China. Furthermore, by introducing the experience abroad, the author demonstrates the necessity and feasibility of establishing and applying the system of the disregard of corporate personality on regulating this kind of tax avoidance in our country.

---

Lastly, the author clearly concludes that in order to effectively apply the system of the disregard of corporate personality to bring the tax avoidance through the corporate personality under control, the state should establish the system of the disregard of corporate personality through legislating. And the legislative mode should be Special Anti-Avoidance Rules, but not others. The author also gives suggestions that the legislators and the executors should pay attention to the particularities on the aspects of applying-body, result-composing, occasions, proceeding, relief system, etc., while establishing and applying the disregard of corporate personality, so as to perfect the mechanism of regulating the tax avoidance through the corporate personality.

**Key Words:** Tax Avoidance through Corporate Personality; Regulation;  
Disregard of Corporate Personality.



## 目 录

引 言 .....	1
第一章 利用公司法人格避税的分析 .....	2
第一节 税收规避的基本理论 .....	2
一、税收规避的定义 .....	2
二、税收规避的法律性质 .....	3
三、税收规避的构成要件 .....	4
第二节 利用公司法人格避税 .....	5
一、利用公司法人格避税的诱因 .....	6
二、利用公司法人格避税的情形 .....	8
三、利用公司法人格避税的影响 .....	11
第二章 利用公司法人格避税的治理与公司法人格否认 .....	13
第一节 利用公司法人格避税的治理 .....	13
一、税收规避治理的现状 .....	13
二、利用公司法人格避税的治理现状 .....	15
第二节 税收规避治理中引入公司法人格否认制度的分析 .....	18
一、公司法人格否认制度概述 .....	18
二、在税收规避治理中引入公司法人格否认制度的必要性 .....	20
三、在税收规避治理中确立公司法人格否认制度的可行性 .....	24
第三章 公司法人格否认制度在税法中的适用 .....	27
第一节 公司法人格否认制度在税法中的引入 .....	27
一、公司法人格否认制度必须通过立法方式引入税法 .....	27
二、公司法人格否认制度在税法中确立的立法模式选择 .....	28
第二节 公司法人格否认制度在税法中的适用 .....	31
一、适用主体的特殊性 .....	31
二、结果要件的变异 .....	34

---

三、内容的特殊性 .....	36
四、公司法人格否认制度在税法中适用时应注意的其他问题 .....	38
<b>结    语</b> .....	41
<b>参考文献</b> .....	43

厦门大学博士论文摘要库

## CONTENTS

<b>Preface .....</b>	<b>1</b>
<b>Chapter 1 Analysis on Tax Avoidance through Corporate Personality .....</b>	<b>2</b>
<b>Subchapter 1 Theory on Tax Avoidance .....</b>	<b>2</b>
Section 1 Definition.....	2
Section 2 Legal Natures.....	3
Section 3 Elements .....	4
<b>Subchapter 2 Tax Avoidance through Corporate Personality.....</b>	<b>5</b>
Section 1 Causes.....	6
Section 2 Occasions.....	8
Section 3 Influences .....	11
<b>Chapter 2 Regulation of Tax Avoidance through Corporate Personality and Disregard of Corporate Personality....</b>	<b>13</b>
<b>Subchapter 1 Regulation of Tax Avoidance through Corporate Personality ..</b>	<b>13</b>
Section 1 Status Quo of Regulation of Tax Avoidance.....	13
Section 2 Status Quo of Regulation of Tax Avoidance through Corporate Personality .....	15
<b>Subchapter 2 Analysis on Establishment of Disregard of Corporate Personality in System of Regulation of Tax Avoidance .....</b>	<b>18</b>
Section 1 Brief Introduction of Disregard of Corporate Personality .....	18
Section 2 Necessity of Establishing Disregard of Corporate Personality in System of Regulation of Tax Avoidance .....	20
Section 3 Feasibility of Establishing Disregard of Corporate Personality in System of Regulation of Tax Avoidance .....	24
<b>Chapter 3 Application of Disregard of Corporate Personality in Tax Law.....</b>	<b>27</b>
<b>Subchapter 1 Establishment of Disregard of Corporate Personality in Tax Law .....</b>	<b>27</b>

---

Section 1	Method of Establishment: Legislation .....	27
Section 2	Selection of Legislative Mode .....	28
<b>Subchapter 2</b>	<b>Application of Disregard of Corporate Personality in Tax</b>	
<b>Law</b>	.....	31
Section 1	Particularity on Aspect of Applying-body.....	31
Section 2	Particularity on Aspect of Result-composing .....	34
Section 3	Particularity on Aspect of Contents.....	36
Section 4	Others .....	38
<b>Conclusion</b>	.....	41
<b>Bibliography</b>	.....	43

## 引 言

在市场经济条件下,税收是政府提供公共物品的主要资金来源和实现宏观调控的重要手段。而税收主要来源于市场主体的经济活动,公司自然成为税收收入的主要提供者。然而,公司以利润最大化为目标,因此,公司必然会想尽办法减免税负。唐代诗人杜荀鹤有句诗:“任是深山更深处,也应无计避征徭。”当然,唐代的避税与现代避税在许多方面都有着天壤之别,但可见避税问题古已有之。公司及其股东滥用公司的独立法人格和股东的有限责任进行税收规避就是现代避税行为的重要表现形式之一。而且,随着我国市场经济的迅速发展,公司数目的不断增多,公司形式的日益复杂,公司及其股东利用公司法人格进行税收规避的行为将日趋严重,其手段也将更加多样化和隐蔽,这将给社会经济造成严重损害,危害各国的税收权益。

上个世纪,国际性组织和一些税收法治较为发达的国家已开始密切关注税收规避的治理问题。美国、德国、英国、法国、加拿大、日本等国家通过国内税收立法或判例的形式确立了一系列的治理税收规避措施;经济合作与发展组织(OECD)也通过了各政府间相互协作的建议。在对利用公司法人格避税进行治理的问题上,不同国家也形成了各自的规制措施,而将商法领域中的“公司法人格否认制度”适用到税收规避治理领域就是其中的一项重要举措。与其他一些国家和地区的法律实践相比,我国在对利用公司法人格避税进行治理方面还存在很大的差距。国内现有的法律规定还很难起到对该种行为进行全面的防范和治理的作用。

2005年,我国对《中华人民共和国公司法》进行了修订,新《公司法》第20条规定:“公司股东滥用公司法人独立地位和股东有限责任,逃避债务,严重损害公司债权人利益的,应当对公司债务承担连带责任。”该条明确规定了股东在某些情况下应当对公司的债务承担连带责任,实质上是确立了“公司法人格否认制度”。我国应以此为契机,借鉴国外在这一方面的先进做法,并结合我国自身的实际情况,在税收规避治理领域引用公司法人格否认制度,加强对利用公司法人格避税的防范和治理。

## 第一章 利用公司法人格避税的分析

### 第一节 税收规避的基本理论

#### 一、税收规避的定义

税收规避,通常简称为避税。不同国家和地区赋予其不同的称谓。英美国家将之称为 Tax Avoidance,而在德国它被称为 Steuertumgehung,在法国称为évasion fiscale;我国台湾地区则称之为“租税规避”或“税捐规避”,而内地学术界或法律实务界则习惯把它称作“税收规避”或简称为“避税”。相对于税收规避的用语而言,对其含义的界定显得更为复杂。综观世界各国的立法情况,迄今为止,尚无国家在税法中明文规定税收规避的概念,而不同学者对税收规避的含义也有不同的理解。大致可以分为广义说和狭义说两种。

广义说认为,税收规避是指纳税主体为减轻或免除税负所采取的一切正当和不正当的行为。一般进一步将其区分为正当避税与不正当避税,即正当的税收规避和狭义的税收规避两种。其中,正当避税也称为合法避税或顺法避税,即学界通常所指称的“节税”或“税收筹划”。它是指纳税主体依据税法规定所做出的符合税法宗旨的旨在减轻纳税义务的各种正当行为。<sup>①</sup>不正当避税行为,即狭义上的税收规避行为,是指利用私法自治、契约自由原则对于私法上法形式之选择可能性,从私法经济交易之正常观点来看,欠缺合理之理由,而选择通常所不适用之法形式,于结果上实现所意图之经济目的和经济成果,但因不具备对应于通常使用之法形式之课税要件,因此减轻或排除税捐负担。换言之,所谓税捐规避,乃是指纳税人不选择税法上所考量认为通常之法形式(交易形式),却以选择与此不同的迂回行为或多阶段行为或其他异常的法形式,来达成与选择通常之法形式的情形基本上同一的经济上效果,而同时减轻或排除与通常的法形式相联结之税捐上负担。<sup>②</sup>持狭义说的学者认为,在税收中,税收规避是一个用来描述纳税人为减轻其纳税义务所作的法律上的安排;通常含有贬义,如用来阐明纳税人利

<sup>①</sup> 参见刘剑文,丁一.避税之法理新探(上)[J].涉外税务,2003,(8):9.

<sup>②</sup> 陈清秀.税法总论(第三版)[M].台湾:翰芦图书出版有限公司,2004.238.

用税法的漏洞、模糊、不规范或是其他缺陷,对个人或商业实务进行人为的安排,以实现规避税收的目的。<sup>①</sup>这些学者将税收规避行为与节税行为严格区分开来,认为税收规避和节税在法律性质、行为的客观表现,以及对国家税收收入的影响等方面存在着很大的区别。目前学界大部分持此种观点。<sup>②</sup>笔者认为,避税行为应是一种不同于节税与偷税的不正当的税收法律行为。因此,本文以下各章节所指的“税收规避”,除非具体表明采用广义的税收规避定义,否则一律指狭义上所定义的税收规避。

## 二、税收规避的法律性质

在一国税法未对税收规避行为做出评价的情形下,应如何认定其法律性质,学者们众说纷纭。有学者认为,某一税收法律行为在理论上虽然属于税收规避行为,但在法律没有明文规定其为避税行为的情况下,于税法而言是不违背税法文义规定的;于私法规则而言是适法有效的。因此,在没有法律明文规定时,税收规避行为不应被认为是违法的。<sup>③</sup>然而,有学者对此持不同见解。如我国台湾学者陈清秀受德国学者 Tipke 的影响,认为税收规避在主观上以滥用意图为要件,并不值得信赖保护,且以形式的手段破坏按照给付能力平等课税的原则,因此税收规避的防止不但是立法机关,也是行政机关的合宪性任务。<sup>④</sup>还有一种观点认为,税收规避行为是“脱法行为”中最常见的类型之一,<sup>⑤</sup>是一种利用合法形式掩盖非法目的的行为。税收规避行为正是一种利用税法或税法以外的法律上的漏洞,实现其减免税负的目的,而同时达到没有法律可适用的行为。因此,税收规避行为既非合法行为也非违法行为。<sup>⑥</sup>

对上述三种观点进行分析,可以看出,不论税收规避行为的性质为何,不同学者都认为该行为应当予以否认。各观点的不同之处仅在于对税收规避行为进行规制的法律依据应当为何,以及如何适用这些法律依据等方面。

在税收规避行为的法律性质问题上,笔者赞同第三种观点,认为应将其界定

① 杨小强:税法总论[M].湖南:湖南人民出版社,2002.215-216.

② 参见刘剑文,主编.财税法学研究述评[M].北京:高等教育出版社,2004.223.

③ 参见[日]金子宏.日本税法[M].战宪斌,郑林根等译,北京:法律出版社,2004.96;另参见[日]北野弘久.税法学原论(第四版)[M].陈刚等译,北京:中国检察出版社,2001.151.

④ 参见陈清秀.税法总论(第三版)[M].台湾:翰芦图书出版有限公司,2004.245-246.

⑤ 脱法行为是指某人所为的行为,虽然符合或抵触法律的目的,但在法律上(即须考虑法律解释以文义可能性为界限)却无法加以适用的情形。其本质在于以迂回的方式,达成实质抵触法律的目的。刘凯.民事法律行为在税法中的效力[A].刘剑文,主编.财税法论丛(7)[C].北京:法律出版社,2005.80.

⑥ 参见葛克昌.税法基本问题[M].台湾:月旦出版社股份有限公司,1996.19.

为一种“中间状态”行为，这一行为既不属于合法税收法律行为，也不属于违法税收法律行为。因为税收规避是纳税主体利用其私法自治的权利，而选择异于常规的行为，达到相同的法律效果的税收法律行为，其在形式上虽然是合法的，在私法调整的范围内是适法有效的；但是，由于纳税主体这种自由权的行使，绕开了税收构成要件的成立，造成了国家财政税收的流失，并使其他纳税主体享受税收公平的权利受到侵害。因此，税收规避行为具有形式合法性、实质违法性的特征。<sup>①</sup>正是由于税收规避这种形式上的合法性使得税务机关不得恣意将其否认；也正是基于其实质上的违法性，决定了我们应通过法律对税收规避行为加以否认。

### 三、税收规避的构成要件

如前所述，税收规避行为是一种应在法律上予以否认的行为。那么，要对税收规避行为的法律性质有更深刻的认识，以便通过立法加以规制，除了在文字定义上对税收规避加以界定，还应该对税收规避行为的构成要件进行深入分析。目前，学者们从税收法律行为的构成要素上对税收规避行为进行界定的学说主要有：二要件说、三要件说和四要件说。有学者认为避税的构成要件一为行为要件，即滥用法律的形成可能性；二为效果要件，即规避税负的经济效果。<sup>②</sup>日本学者北野弘久则认为税收规避行为不须具备主观因素，但须具备三个客观要件：一是纳税者采用了不相当的方法，或选择了异常的行为形式；二是纳税者根据其所实施的“异常”的行为达到了与选择通常行为形式为同一的经济目的；三是纳税者通过上述方式减轻了大额的租税。<sup>③</sup>而我国台湾学者陈清秀则接受德国学者 Tipke 的观点，认为税收规避成立要件应当包括：一是为把握某一个经济上事实关系，税法与法的形成可能性相连接；二是法的形成可能性的滥用；三是税法规定的规避；四是规避意图。<sup>④</sup>

依据一般意义上的法律行为的构成要件，<sup>⑤</sup>并对上述不同学说观点进行综合分析，笔者认为，税收规避的构成要件应包括以下三方面：

① 参见刘剑文,丁一.避税之法理新探(上)[J].涉外税务,2003,(8):12.

② 同上,第10页。构成要件中的“法律的形成可能性”中的“法”是指税法以外的其他法律,包括公法在内,尤其是包括受到私法自治支配的民法在内。而所谓法的形成可能性是指基于法律规范所形成的法律事件、法律关系等;它不仅指法律行为,还包括准法律行为及法律上行为(事实行为)在内。参见陈清秀.税法总论(第三版)[M].台湾:翰芦图书出版有限公司,2004.246-247.

③ [日]北野弘久.税法学原论(第四版)[M].陈刚等译,北京:中国检察出版社,2001.148-149.

④ 陈清秀.税法总论(第三版)[M].台湾:翰芦图书出版有限公司,2004.246.

⑤ 一般认为法律行为在结构上表现为内在方面和外在方面。内在方面包括动机、目的、认知能力等要素;外在方面包括举动、手段、效果等要素。张文显.法哲学范畴研究[M].北京:中国政法大学出版社,2001.73.



Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库